

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 22. Februar 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 21. Jänner 2021 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, mit denen die Einkommensteuern für die Jahre 2016 bis 2018 festgesetzt wurden, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 2.9.2020 wurden von der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2016 bis 2018 eingereicht. Darin wurden in der jeweiligen Kennzahl 423 Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen ausgewiesen, für die der Hälftesteuersatz beansprucht wurde.

Mit den Bescheiden vom 21.1.2021 wurde der Beschwerdeführer zu den Einkommensteuern für die Jahre 2016 bis 2018 veranlagt. In einer zusätzlichen Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 38 Abs. 1 EStG Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern seien. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien

Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten jedoch nur jene, die unmittelbar als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen würden. Dies treffe nicht zu, wenn der Urheber ein Entgelt erhalten würde, welches in erster Linie nicht dazu bestimmt sei, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohnen. Aus Punkt V. des vorgelegten Dienstvertrages gehe hervor, dass ab dem Geschäftsjahr 1995/96 neben den festen Monatsbezügen eine Erfolgsprämie in Höhe von 2 % bzw. in weiterer Höhe von 3 % zustehen würde. Weiters sei in Punkt X. des Dienstvertrages geregelt, dass im Falle der Überlassung von Dienstleistungen an die Gesellschaft zusätzlich zum Gehalt eine angemessene besondere Vergütung gebühre. Mit Wirkung zum 1.12.1999 sei der Beschwerdeführer zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer der Firma ***V*** Beteiligungsgesellschaft, bestellt worden. In Punkt VII. der Vereinbarung vom 16.12.1999 werde festgehalten, dass ab 1.12.1999, also mit der Bestellung zum Geschäftsführer, der Prämienanspruch 7 % betrage. In Punkt XIV. dieser Vereinbarung werde festgehalten, dass für allfällige Dienstleistungen gebührende Vergütungen durch die mit 1.12.1999 geltenden Erfolgsprämienenerhöhung abgegolten seien. Da die Erhöhung der Erfolgsprämie im Zusammenhang mit der Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer zu sehen sei und ein gesondertes Entgelt zur Abgeltung für die Verwertung der Dienstleistung nicht vereinbart worden sei, seien die Anträge auf Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz für einen Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 22.2.2021 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 wegen Nichtanerkennung der Halbsatzbegünstigung das Rechtmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer in seiner Funktion als Dienstnehmer Erfindungen getätigt habe, die patentrechtlich geschützt seien. Diese würde von der ***V*** GmbH & CoKG verwertet. Gesetzlich bestehe ein Anspruch auf Dienstleistungvergiütung gemäß § 8 Abs. 1 PatG, da die Voraussetzungen gemäß § 7 Abs. 1 und Abs. 3 PatG erfüllt seien. Dieses dem Dienstnehmer zustehende Recht könne gemäß § 17 PatG durch Vereinbarung weder aufgehoben noch beschränkt werden. Dem bestehenden gesetzlichen Anspruch auf Dienstleistungvergiütung sei durch eine ausdrückliche Regelung (Punkt XIV Abs. 2) vom 16.12.1999 Rechnung getragen worden. Der zu § 38 EStG geforderte Kausalzusammenhang zwischen der patentrechtlich geschützten Erfindung und dem Entgelt liege eindeutig vor. Der in der Bescheidbegründung zitierte Rechtssatz des VwGH beruhe auf Rechtsprechung, der kein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegen würde. Diese Entscheidungen hätten stets die damals noch und jetzt nicht mehr im EStG verankerte Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten zum Inhalt. Zudem würden die Judikate allesamt in erster Linie in Rechnung gestellte Honorare für Gutachten, Vortragstätigkeiten und Beratungsleistungen ohne Hinweis auf Verwertung von Urheberrechten und ohne vertragliche Vereinbarung betreffen, welche laut VwGH aber dann entbehrlich seien, wenn der Sachverhalt keinen Zweifel an der Verwertung iSd UrhG ließe. Aufgrund der Dienstnehmerstellung des Beschwerdeführers und

der dienstvertraglichen Regelung, die eine eindeutige inhaltliche Zuordnung der Vergütung als Dienstfindung ermöglichen würde, seien die in den Judikaten adressierten Fälle mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Hinzu komme, dass es sich im Fall des Beschwerdeführers um eine Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindung handle, die auch ohne vertragliche Vereinbarung bereits einen gesetzlichen Anspruch auf Dienstfindungsvergütung begründen würde, und nicht um selbstgeschaffene literarische oder künstlerische Urheberrechte, wo ein vergleichbar eindeutiger gesetzlicher Anspruch nicht gegeben sei. Hinsichtlich des zufälligen zeitlichen Zusammenhanges zwischen Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer und der Regelung der Dienstnehmervergütung im Zuge der Neufassung des Dienstvertrages vom 16.12.1999 sei Folgendes festzuhalten:

- Die Bestellung zum Geschäftsführer ab 1.12.1999 sei aufgrund der Pensionierung des vorherigen Geschäftsführers erfolgt.
- Bereits zuvor hätte der Beschwerdeführer eine maßgebliche Stellung im Unternehmen gehabt, seit 1.2.1996 sei er Prokurist der ***V*** GmbH & CoKG gewesen, weshalb sich sein Tätigkeits- und Verantwortungsbereich durch die Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer nur unwesentlich geändert habe.
- Bereits im Prokuristen-Dienstvertrag aus 1995 sei eine Erfolgsprämienvereinbarung und ein Passus betreffend Dienstfindungen enthalten gewesen, worin klargestellt worden sei, dass etwaige Dienstfindungen dem Unternehmen gehören würden und eine angemessene besondere Vergütung zusätzlich zum Gehalt gebühre, die Einräumung von derartigen Nutzungsrechten jedoch der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen würde.
- Bei Errichtung dieses Dienstvertrages im Jahr 1995 seien noch keine derartigen Dienstfindungen vorgelegen, weshalb es auch noch keiner diesbezüglichen besonderen Vergütung bedurft hätte.
- Eine Patentanmeldung sei mit 13.3.1998 eingebracht worden. Die Anmeldung sei mit 15.9.1999 veröffentlicht und am 7.10.1999 der Prüfungsantrag gestellt worden. Am 15.10.1999 habe es noch Änderungen durch den Anmelder gegeben und die Patentschrift sei schließlich am 19.5.2004 erteilt worden. Die Thematik des gesetzlichen Anspruchs auf eine Dienstfindungsvergütung sei aufgrund des laufenden Patent-Anmeldeverfahrens und der zunehmenden Verwertung durch das Unternehmen im Jahr 1999 virulent geworden. Eine angemessene Abgeltungsregelung habe gefunden werden müssen.
- Deshalb sei es im Zuge der Geschäftsführerbestellung Ende 1999 und aufgrund des Auslaufens der vorausgehenden Prämienregelung zu einer Neufassung des Dienstvertrages mit einer maßgeblichen Prämienerrhöhung zur Gewährleistung einer angemessenen Abdeckung dieses gesetzlichen Anspruches gekommen.

Zudem sei festzuhalten, dass die für die Halbsatzbesteuerung angesetzten angemessenen Dienstfindungsvergütungen abhängig von den relevanten Verwertungen in den Jahren schwanken und jedenfalls nur einen Bruchteil der gesamten Erfolgsprämie bzw. der Prämienerrhöhung ausmachen würden, wie aus den Erläuterungen zur Steuererklärung zu entnehmen sei. Die in der Bescheidbegründung angeführte Behauptung, dass die

Prämienerhöhung ausschließlich im Zusammenhang mit der Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer zu sehen sei, sei somit unbegründet. Aufgrund der im Dienstvertrag explizit geregelten Abgeltung der Diensterfindung durch die erhöhte Prämie liege ein direktes und eindeutig kausales Entgelt zur Entlohnung der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen vor.

Dem Schriftsatz wurden die Dienstverträge des Beschwerdeführers aus den Jahren 1995 und 1999 angeschlossen.

Mit den Beschwerdevereinsentscheidungen vom 25.5.2021 wurde die Beschwerde betreffend die Einkommensteuern 2016 bis 2018 als unbegründet abgewiesen. Mangels Vorliegens der Voraussetzungen für die Anwendung/Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes gemäß §§ 37 iVm 38 EStG 1988 könnte der Beschwerde nicht stattgegeben werden und werde in diesem Zusammenhang auf die Begründung der am 21.1.2020 ergangenen Einkommensteuerbescheide verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 22.6.2021 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 27.7.2021 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Da die für die Erledigung der Beschwerde zuständig gewesene Richterin in den Ruhestand getreten ist, wurde aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters zuständig.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 30.11.2023, in dem auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.10.2023, Ra 2022/15/0044, betreffend den zweiten Geschäftsführer der ***V*** GmbH & CoKG Bezug genommen wurde, brachte der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 22.12.2023 vor, dass er zu keinem Zeitpunkt zur Erfindertätigkeit angestellt bzw. verpflichtet gewesen sei. Dies ergäbe sich aus den Dienstverträgen, die zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber abgeschlossen wurden, wie insbesondere aus dem ersten beigelegten Dienstvertrag (in Form eines Dienstzettels) vom 23.12.1992, nachdem der Beschwerdeführer als technischer Angestellter eingestellt worden sei. Eine Verpflichtung zur Ausübung einer Erfindertätigkeit sei diesem Dienstvertrag (Dienstzettel) nicht zu entnehmen. Auch tatsächlich habe der Beschwerdeführer keine laufende Erfindertätigkeit ausgeübt, er habe vielmehr folgende Hauptverantwortlichkeiten und -aufgaben im Unternehmen:

- seit der Anstellung im Jahr 1992: Vertrieb der Krananlagen in Österreich und seit 1994 Aufbau des Vertriebs der Krananlagen in Tschechien, was mit intensiver Reisetätigkeit und Kundenkontakt verbunden gewesen sei;

- seit 1996: Übernahme der Aufgaben eines Prokuristen, Fortführung seiner bisherigen Tätigkeit im Vertrieb sowie zusätzliche Tätigkeit in den Bereichen der Elektrik, Steuerungstechnik und im gesamten Finanz- und kaufmännischen Bereich;
- seit 1999: Übernahme der Geschäftsführungsaufgaben mit Fokus auf kaufmännische Leitung, Elektrotechnik und -planung (siehe Geschäftsordnung vom 16.12.1999 in der Anlage). Dem Beschwerdeführer habe daher für die gemeinsam mit ***S*** entwickelte, patentrechtlich gemeldete und geschützte sowie an den Arbeitgeber zur Nutzung überlassene Erfindung eine angemessene besondere Vergütung iSd § 8 Abs 1 PatG gebührt. Der Ausschlussgrund iSd § 8 Abs 2 PatG sei nicht vorgelegen.

Ferner wurde der Nachtrag zum Dienstvertrag vom 27.7.2012 vorgelegt, in dem die Gewährung der Erfolgsprämie, mit der die Diensterfindungsvergütung abgegolten wird, für die verfahrensgegenständlichen Jahre 2016 bis 2018 vereinbart wurde.

Die Berechnung der Diensterfindungsvergütungen würde auf den Ausführungen von Dr. Hans Collin (Spezialist in den Fachbereichen Elektrotechnik, Maschinenbau und Diensterfindungsrecht) in seinem Beitrag „Zur Berechnung der Vergütung von Diensterfindungen“, RdW 1985, 46, (= Abkürzung „lt Collin“) beruhen. Die Abkürzung „dRL“ stehe für deutsche Richtlinien für die Vergütung von Arbeitnehmererfindungen im privaten Dienst, auf die Dr. Collin in seinem Beitrag verweisen würde.

Die jeweiligen begünstigten Jahressechstel würden zur Gänze auf andere sonstige Bezüge fallen, sodass die Diensterfindungsvergütungen zur Gänze der Besteuerung mit dem Halftesteuersatz nach § 38 EStG zugänglich seien:

Jahr	Jahressechstel (siehe KZ 220 des jeweiligen Lohnzettels)	Betrag der anderen sonstigen Bezüge (gesamte Erfolgsprämie abzüglich der Diensterfindungsvergütung)
2016	76.668,04	361.824,65 (453.073,62 – 91.248,97)
2017	83.188,91	385.301,00 (497.301,00 – 112.435,33)
2018	109.340,33	671.917,69 (687.009,29 – 6.091,60)

Wie aus der Tabelle ersichtlich, würden die jeweiligen begünstigten Jahressechstel zur Gänze auf andere sonstige Bezüge (also auf jenen Teil der Erfolgsprämie, der für die Geschäftsführungstätigkeit bezahlt wurde) entfallen, sodass die Diensterfindungsvergütungen

nach der aktuellen Rechtsprechung zur Gänze der Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nach § 38 EStG zugänglich seien.

Die Ergebnisse des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt zur Stellungnahme und Wahrung des Parteienghört übermitteln. Das Finanzamt teilte dazu mit, dass gegen eine stattgebende Entscheidung keine Einwände bestünden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist seit 23.12.1992 bei der Firma ***V*** GmbH & CoKG als technischer Angestellter beschäftigt und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Seit der Anstellung war er für den Vertrieb von Krananlagen in Österreich und seit 1994 für den Aufbau des Vertriebs der Krananlagen in Tschechien verantwortlich. Im Jahr 1996 übernahm er mit den Aufgaben eines Prokuristen zusätzliche Tätigkeiten in den Bereichen der Elektrik, Steuerungstechnik und im gesamten finanz- und kaufmännischen Bereich. Im Jahr 1999 wurden ihm Geschäftsführungsaufgaben mit Fokus auf kaufmännische Leitung, Elektrotechnik und –planung übertragen.

In seiner Funktion als Dienstnehmer hat er gemeinsam mit ***S*** eine patentrechtlich geschützte Erfindung getätigt, die von seinem Dienstgeber im beschwerdegegenständlichen Zeitraum verwertet wurde. Die diesbezügliche Patentanmeldung wurde am 13.3.1998 eingebracht. Am 19.5.2004 wurde die Patentschrift erteilt. Der Patentschutz endete im März 2018.

Die Erfindung bezieht sich auf ein Kranhubwerk. Ursprünglich wurde zur Vermeidung des Pendelns der Last beim Hebevorgang ein Lastorgan tragender Rahmen durch zumindest drei nach oben auseinander laufende Seilstränge zur Durchführung einer Hubbewegung verwendet, wobei die Seilstränge über Umlenkrollen einer gemeinsam betriebenen Seilhaspel zugeführt werden oder jedem Seilstrang eine angetriebene Haspel zugeordnet ist. Dies war mit hohem mechanischen Aufwand verbunden. Aufgabe war es, ein Hubwerk zu schaffen, das eine verhältnismäßig aufwandsarme und doch funktionierende Laststabilisierung gegen Pendelbewegungen mit sich bringt. Diese Aufgabe wurde insofern gelöst, als sich die erforderlichen Seilablaufeinrichtungen bzw. Seiltriebeinrichtungen ohne Schwierigkeiten auf einer Laufkatze oder dgl. unterbringen lassen. Diese Laststabilisierung gewährleistet bis zu einer maximalen Beschleunigung die unmittelbare Folgebewegung der Last in Abhängigkeit von der Kran-Fahrbewegung. Dieser Beschleunigungsgrenzwert lässt sich aus den Hubwerksdaten ermitteln, sodass bei der Auslegung des Hubwerkes auf die jeweiligen Erfordernisse Rücksicht genommen werden kann. Die detaillierte Beschreibung kann der Europäischen Patentschrift EP ***1*** entnommen werden.

Der Beschwerdeführer hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren von seinem Dienstgeber folgende Vergütungen erhalten, für die er den halben Durchschnittssteuersatz beantragt:

	Prämie gesamt in Euro	davon Dienstfindungsvergütung in Euro
2016	453.073,62	91.248,97 €
2017	497.736,33	112.435,33 €
2018	678.009,29	6.091,60 €

Die begünstigten Jahressechstel entfallen zur Gänze auf andere sonstige Bezüge (auf jenen Teil der Erfolgsprämie, der für die Geschäftsführertätigkeit bezahlt wurde), sodass die Dienstfindungsvergütungen zur Gänze der Besteuerung mit dem Halftesteuersatz nach § 38 EStG zugänglich sind.

Den Dienstfindungsvergütungen liegt folgende Berechnung zugrunde:

Jahr	auf die Erfindung entfallender Umsatz	Erfindungswert nach Lizenz-analogie	Reduktor/Anteilsfaktor (dem DN zuzurechnen)	je Dienstnehmer
	100 %	12 %	36 %	
2016	4,209.871,67	505.184,60	182.497,94	91.248,97
2017	5,187.328,01	622.479,36	224.870,67	112.435,33
2018	281.042,50	33.725,10	12.183,19	6.091,60

Mit Vereinbarung vom 16.12.1999, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Dienstgeber unter Beitritt der Firma ***V***, Beteiligungsgesellschaft m.b.H., wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer mit Wirkung vom 1.12.1999 zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer der Firma ***V***, BeteiligungsGmbH, bestellt wurde. Für seine gesamte Tätigkeit als Geschäftsführer und als Dienstnehmer der Gesellschaft erhielt der Beschwerdeführer einen fixen Monatsbezug von brutto 53.164,00 ATS 14x jährlich. Zu diesem Zeitpunkt gab es bereits eine konkrete Dienstfindung des Beschwerdeführers. In Zusammenhang mit einer Erfolgsprämie wurde unter Punkt VII. der Vereinbarung Folgendes festgehalten:

*„(1) Neben den festen Monatsbezügen gemäß Punkt VI dieses Vertrages steht Herrn DI ***Bf*** eine Erfolgsprämie nach den Grundsätzen der folgenden Absätze zu:*

*(2) Ab Vertragsbeginn, also ab dem 1.12.1999, erhält Herr DI ***Bf*** eine Erfolgsprämie in Höhe von 7 % (sieben Prozent), wobei diese Erfolgsprämie für die Dauer von 38 Monaten*

zugesagt wird.

Die Erfolgsprämie erlischt demnach am Ende des Geschäftsjahres 2002/2003, ohne dass es einer Kündigung bedarf, sofern nicht beide Vertragsteile sechs Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres 2002/2003 den Weiterbestand der Regelung beschließen.

*(3) Sollte eine Einigung über die Erfolgsprämie nicht erfolgen und kündigt Herr DI ***Bf*** sein Dienstverhältnis aus diesem Grund, wird ihm zugesagt, daß er die gesetzliche Abfertigung erhalten würde, wobei der Abfertigungsanspruch so berechnet wird, als hätte der Dienstgeber das Dienstverhältnis aufgekündigt.*

(4) Diese Erfolgsprämie steht somit nur für den vereinbarten Zeitraum zu.

Die jeweils getätigten Auszahlungen begründen keinen wie immer gearteten Rechtsanspruch über den 31.1.2003 hinaus.

Die Auszahlung der Erfolgsprämie erfolgt immer im darauffolgenden Geschäftsjahr.

Festgehalten wird, dass dem Geschäftsführer bis zum 30.11.1999 gemäß der bisher geltenden Regelung eine Erfolgsprämie von lediglich 3 % (drei Prozent) zusteht.

Für das auslaufende Geschäftsjahr 1999/2000 ist daher der Geschäftsführer am laufenden Ergebnis, das bis zum 30.11.1999 erzielt wurde, mit 3 % (drei Prozent), und am Ergebnis, welches vom 1.12.1999 bis zum 31.1.2000 erwirtschaftet wird, aufgrund der Neuregelung mit 7 % (sieben Prozent) beteiligt.

Das Ergebnis vom 1.12.1999 bis zum 31.1.2000 ist anteilig mit zwei Zwölftel des Jahresergebnisses zu bewerten.

(5) Bemessungsgrundlage für den oben angeführten Prämienanspruch des Geschäftsführers in Höhe von 7 % (sieben Prozent) ist das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit inkludiert das Finanzierungsergebnis. Somit ist die Prämie des Geschäftsführers maßgeblich davon abhängig, ob die Gesellschafter das Unternehmen mit oder ohne Fremdkapital finanzieren.

Entziehen die Gesellschafter dem Unternehmen Eigenkapital, sodass das Eigenkapital unter eine entsprechende Quote (45 %) absinkt, so soll dadurch der Prämienanspruch des Geschäftsführers nicht geschmälert werden.

Umgekehrt soll aber sichergestellt werden, dass dann, wenn die Gesellschafter das Unternehmen über Gebühr, somit über diese 45 %-Schwelle, mit Eigenkapital ausstatten, eine entsprechende Kürzung der Prämie erfolgt.

*Die Umsetzung der Bemessungsgrundlagenanpassung erfolgt durch den Wirtschaftsprüfer der Gesellschaft unter Berücksichtigung der in der Aktennotiz ***StB*** vom 2.4.1996 vorgeschlagenen Vorgangsweise, wobei jegliche Anpassung unter Berücksichtigung des in diesem Absatz festgelegten Regelungszieles zu erfolgen hat.“*

In Zusammenhang mit Diensterfindungen und der Einräumung von Lizenzrechten wurde unter Punkt XIV Folgendes festgehalten:

„(1) Klargestellt wird, dass Diensterfindungen der Gesellschaft gehören und von ihr verwertet werden können, wenn sie dies wünscht.

*(2) Einvernehmlich wird vereinbart, dass die Herrn DI ***Bf*** für seine allfälligen Dienstleistungen gebührenden Vergütungen durch die mit 1.12.1999 geltende Erfolgsprämienhöhung gemäß Punkt VII. dieses Vertrages abgegolten sind. Festgehalten wird, dass derzeit eine Dienstleistung von Herrn DI ***Bf*** und Herrn Ing. ***S*** beim Patentamt angemeldet wird.*

Die Erfindung wird bereits seit längerer Zeit im Interesse des Unternehmens genutzt. Die mit diesem Vertrag zugesagte erhöhte Prämie ist insbesondere auch Entgelt für diese Dienstleistung.

(3) Die Einräumung von Lizenzrechten oder sonstigen Nutzungsrechten an derartigen Erfindungen/Patenten bedürfen der Zustimmung der Gesellschafter.“

Im 4. Nachtrag vom 27. Juli 2012 zum Geschäftsführervertrag laut Vereinbarung vom 16.12.1999 wurde zur Weitergeltung der Erfolgsprämie (Punkt VII. des Geschäftsführervertrages) Folgendes festgehalten:

„(1) Die Vertragsparteien vereinbaren ein Weitergelten der Erfolgsprämie gemäß Punkt VII. des Geschäftsführervertrages über das Geschäftsjahr 2012/2013 hinaus, für eine Periode von weiteren 5 (fünf) Geschäftsjahren.

(2) Es wird daher die Erfolgsprämie in Höhe von 7 % (sieben Prozent) für die Dauer von 60 (sechzig) Monaten, beginnend mit 1.2.2013 und endend mit Ende des Geschäftsjahres 2017/2018 zugesagt. Die Erfolgsprämie erlischt demnach am Ende des Geschäftsjahres 2017/2018, ohne dass es einer Kündigung bedarf, sofern nicht beide Vertragsparteien 6 (sechs) Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres 2017/2018 den Weiterbestand der Regelung vereinbaren.“

In Zusammenhang mit Höhe und Auszahlungsanspruch der Erfolgsprämie (zu Punkt VII. des Geschäftsführervertrages) wurde Folgendes festgehalten:

„(1) Der Auszahlungsanspruch für die Erfolgsprämie gemäß Punkt VII. des Geschäftsführervertrages entsteht im Kalenderjahr in dem das Geschäftsjahr der Gesellschaft endet in Teilbeträgen neben dem fix vereinbarten Entgelt nach folgendem Modus:

(2) Da zu Beginn des Kalenderjahres die Höhe der Erfolgsprämie noch nicht feststeht, wird durch die Geschäftsführung auf Basis eines geschätzten Jahresergebnisses ein gleichbleibender monatlicher Betrag als Akontozahlung mit den Gesellschaftern abgestimmt, der für die Monate Februar bis zur Feststellung der Bilanz (spätestens Juli) als laufender Bezug zur Auszahlung kommt. Derselbe Betrag wird im Mai als Sonderakontozahlung gemeinsam mit dem Urlaubsgeld ausbezahlt.

(3) Die endgültige Erfolgsprämie ergibt sich aus Punkt IIV. des Geschäftsführervertrages abzüglich der Dienstleistungsvergütung gemäß Punkt XIV. des Geschäftsführervertrages in Verbindung mit der vorstehenden Regelung zur Höhe und zum Auszahlungsanspruch (Punkt II.).“

Vor seiner Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Gesellschafter war der Beschwerdeführer als Prokurist tätig. Im diesbezüglichen Dienstvertrag war ein monatlicher

Bruttobezug von 50.000,00 ATS 14x jährlich zuzüglich einer Erfolgsprämie lt. Punkt V vereinbart (ab dem Geschäftsjahr 1995/96 in Höhe von 2 % vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, ab dem Geschäftsjahr 1997/98 in Höhe von 3 %).

In Zusammenhang mit Dienstleistungen und der Einräumung von Lizenzrechten wurde unter Punkt X. Folgendes festgehalten:

„(1) Klargestellt wird, daß Dienstleistungen der Gesellschaft gehören und von ihr verwertet werden können, wenn sie dies wünscht.

*(2) Herrn DI ***Bf*** gebührt im Falle der Überlassung der von ihm gemachten Dienstleistung zusätzlich zum Gehalt eine angemessene besondere Vergütung.*

*(3) Die Einräumung von Lizenzrechten oder sonstigen Nutzungsrechten an derartigen Erfindungen/Patenten bedürfen der Zustimmung der Gesellschafterversammlung der Firma ***V*** Gesellschaft m.b.H. Co. KG.“*

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem zitierten Akteninhalt, dem Vorbringen der Parteien und insbesondere aus den oben auszugsweise zitierten Verträgen.

Die Berechnung der Höhe der Dienstleistungsvergütung beruht auf den Ausführungen von Dr. Hans Collin, Spezialist in den Fachbereichen Elektrotechnik, Maschinenbau und Dienstleistungsrecht in seinem Beitrag „Zur Berechnung der Vergütung von Dienstleistungen“, RdW 1985, 46. Der Erfindungswert wurde nach der Lizenzanalogie festgestellt. Dabei wird der Lizenzsatz, der für vergleichbare Fälle bei freien Erfindungen in der Praxis üblich ist, der Ermittlung des Erfindungswertes zugrunde gelegt. Dieser Wert (für die Maschinen- und Werkzeugindustrie 1/3 bis 10 %; gegenständlich 12 %) wird auf eine Bezugsgröße (gegenständlich auf den Umsatz) bezogen. Je nach Einfluss des Unternehmens bei der Entstehung einer Dienstleistung muss ein Subtrahend oder reduzierender Multiplikator angewendet werden. Der Wert beträgt 0 bzw. 0 % bei zum Erfinden angestellten und dabei tätigen sowie von vornherein entsprechend hoch honorierten Mitarbeiter. Bei freien bzw. freigewordenen Erfindungen wächst der Wert auf 1 bzw. 100 %. Der gegenständliche Wert von 36 % liegt knapp über einem Drittel und entspricht der Tätigkeitsbeschreibung des Beschwerdeführers. Schließlich erfolgte eine Aufteilung zwischen den Beschwerdeführer und dem zweiten an der Erfindung beteiligten Geschäftsführer im Verhältnis 1:1.

Zusammengefasst bedeutet das, dass keine Anhaltspunkte vorliegen (und von den Parteien auch nicht vorgebracht wurden), die gegen die Richtigkeit dieser Berechnung sprechen würden. Die vorgenommene Aufteilung ist zutreffend.

Aus den vorgelegten Berechnungen geht zweifelsfrei hervor, dass die Dienstleistungsvergütungen bislang nicht begünstigt iSd § 67 EStG, sondern mit den vollen Steuersatz versteuert worden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist gegenständlich, ob für die Vergütungen in Höhe von 91.248,97 € im Jahr 2016, 112.435,33 € im Jahr 2017 und 6.091,60 € im Jahr 2018 der halbe Durchschnittssteuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen zusteht.

§ 38 EStG 1988 regelt:

(1) Sind im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten, so ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Diese Begünstigung steht nur dem Erfinder selbst zu.

(2) Der patentrechtliche Schutz muss für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muss in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie im Sinne des Abs. 1 verwertet wird; erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist.

(3) Der ermäßigte Steuersatz steht nur für Veranlagungszeiträume zu, für die der Patentschutz nach Abs. 2 aufrecht ist. Der aufrechte Patentschutz ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Gemäß § 38 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes, wenn im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten sind, wobei diese Begünstigung nur dem Erfinder selbst zusteht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 11.10.2023, Ra 2022/15/0044 (vgl. dazu auch die Entscheidungsbesprechung von Zorn, RdW 2023, 901), Folgendes ausgeführt:

„Betreffend Vergütungen für Dienstleistungen bestand daneben bis zum Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl. I Nr. 118/2015, eine besondere lohnsteuerliche Steuerermäßigung, die bereits im Wege der Lohnverrechnung berücksichtigt werden konnte.

Gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 waren Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines um 15 % erhöhten Sechstels mit dem ermäßigten Steuersatz von 6 % zu versteuern (zusätzliches Sechstel). Als spezifisch lohnsteuerliche Vorschrift stand diese Begünstigung nur Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit offen (Bramerdorfer/Kovacevic, SWK 2018, 969 ff, mwN). Die erfassten Vergütungen für Dienstleistungen konnten auf verschiedene Art und Weise gewährt werden, etwa als Umsatzprovision, Gewinnbeteiligung oder Tantieme (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 67 Rz 58).

Mit dem StRefG 2015/2016 ist § 67 Abs. 7 EStG 1988 - im Interesse einer „Harmonisierung von

Sozialversicherung und Lohnsteuer“ - ersatzlos entfallen, womit Dienstfindungsprämien grundsätzlich in beiden Bereichen abgabenpflichtig wurden (ErlRV 684 Blg 25. GP 6). Die Steuerermäßigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 war demnach letztmalig für das Veranlagungsjahr 2015 anzuwenden (§ 124b Z 292 lit. c EStG 1988).

Unberührt von diesen legislativen Streichungen blieb die Halbsatzbegünstigung des § 38 EStG 1988, die grundsätzlich auch auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anwendbar ist (vgl. im Detail VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014, Rz 13 ff mwN).

Allerdings ist eine Anwendung des § 38 EStG 1988 auf Einkünfte „aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen“ gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 zur Vermeidung einer Mehrfachbegünstigung ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte „zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden“. Dienstfindungsprämien sind daher dann von der Halbsatzbegünstigung ausgeschlossen, wenn sie - über das Kalenderjahr betrachtet - auch tatsächlich im begünstigten Jahressechstel zumindest teilweise Deckung finden (dieses also nicht durch andere sonstige Bezüge bereits ausgeschöpft worden ist; vgl. im Detail VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014).“

Entscheidend für eine Anwendbarkeit des § 38 EStG 1988 (Einkünfte aus der Verwertung von Patentrechten) ist zunächst ein Kausalzusammenhang zwischen der Erfindung und dem Vermögenszuwachs. Der Vermögenszuwachs muss eine Gegenleistung für die Einräumung der Verwertungsmöglichkeit darstellen.

Der Beschwerdeführer hat eine patentrechtlich geschützte Erfindung, ein Kranhubwerk lt. Europäischer Patentschrift EP ***2***, gemacht, die von seinem Dienstgeber im beschwerdegegenständlichen Zeitraum genutzt wurde. Auf diese Erfindung fällt im Jahr 2016 ein Umsatz iHv 4,209.871,67 €, 2017 iHv 5,187.328,01 und im Jahr 2018 ein Umsatz iHv 281.042,50 €.

§ 8 PatG 1970 normiert in Absatz 1, dass dem Dienstnehmer in jedem Falle für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Dienstgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt. Wenn der Dienstnehmer jedoch ausdrücklich zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt und auch tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt ist und wenn die ihm obliegende Erfindertätigkeit zu der Erfindung geführt hat, so gebührt ihm gemäß Abs. 2 leg. cit. eine besondere Vergütung nur insoweit, als nicht schon in dem ihm auf Grund des Dienstverhältnisses im Hinblick auf seine Erfindertätigkeit zukommenden höheren Entgelt eine angemessene Vergütung für die Erfindung gelegen ist.

Im gegenständlichen Fall liegt nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen kein Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 PatG vor, der Beschwerdeführer war nicht als „Erfinder“ angestellt.

Gemäß Punkt VII. der Vereinbarung vom 16. Dezember 1999 stand dem Beschwerdeführer ab 1. Dezember 1999 eine Erfolgsprämie vom 7 % zu. Diese Regelung wurde mehrmals verlängert und neu formuliert. Für die beschwerdegegenständlichen Jahre galt jedenfalls, dass dem Beschwerdeführer eine Erfolgsprämie in Höhe von sieben Prozent zustand. Bemessungsgrundlage war das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. In dem für die beschwerdegegenständlichen Jahre relevanten Geschäftsführervertrag wurde keine gesonderte Dienstfindungsvergütung vereinbart, sondern wurde diese als mit der erhöhten Erfolgsprämie von 7 % als abgegolten vereinbart (vgl. Punkt XIV der Vereinbarung vom 16.12.1999).

Im Erkenntnis vom 11.10.2023, Ra 2022/15/0044, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es für den Charakter einer Dienstfindung nicht schädlich ist, wenn sie in Form einer Gewinnbeteiligung erfolgt, womit deren Höhe erfolgsabhängig gedeckelt und eine Belastung des Dienstgebers aus dem Vergütungsanspruch in Verlustjahren ausgeschlossen wird.

Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis für den Fall, dass die Dienstfindungsprämie Teil einer allgemeinen Erfolgsprämie ist, ausgesprochen, für die Anwendung der Halbsatzbegünstigung eine Begleitrechnung angestellt werden muss, um festzustellen, inwieweit die Erfolgsprämie im jeweiligen Veranlagungsjahr der Dienstfindung vor dem Hintergrund des § 8 PatG 1970 zuzurechnen ist. In diesem Ausmaß ist von einem Kausalzusammenhang zwischen der Erfindung und der Prämie auszugehen.

Eine derartige Berechnung wurde gegenständlich vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, wie aus den auf die Erfindung entfallenden Umsätzen der dem Beschwerdeführer zuzurechnende Erfindungswert ermittelt wurde. Die ermittelten Beträge bewegen sich im Rahmen der Dienstfindungsvergütungen der Vorjahre (2011 bis 2015). Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung ausführlich dargelegt wurde, bestehen seitens des Bundesfinanzgerichtes keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Berechnung.

Schließlich weist der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass eine Anwendung des § 38 EStG 1988 auf Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 zur Vermeidung einer Mehrfachbegünstigung ausgeschlossen ist, wenn diese Einkünfte zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert werden. Dienstfindungsprämien sind daher dann von der Halbsatzbegünstigung ausgeschlossen, wenn sie – über das Kalenderjahr berücksichtigt – auch tatsächlich im begünstigten Jahressechstel zumindest teilweise Deckung finden (vgl. auch VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014). Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 22.12.2023 wurde dargelegt, dass die jeweiligen begünstigten Jahressechstel zur Gänze auf andere sonstige Bezüge (Erfolgsprämie abzüglich Dienstfindungsvergütung) entfallen, sodass die gegenständlichen

Diensterfindungsvergütungen der Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nach § 38 EStG zur Gänze zugänglich sind.

Die beschwerdegegenständlichen Vergütungen für Dienstnehmererfindungen erfüllten somit den Tatbestand des § 38 EStG 1988 und sind daher dem Halbesteuersatz zu unterziehen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Entscheidung folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere der Entscheidung vom 11.10.2023, Ra 2022/15/0044, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 25. Jänner 2024